



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veintinueve (29) de junio de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 68001-23-33-000-2014-00984-01 (26683)  
**Demandante:** C.I. MINEROS EXPORTADORES S.A. EN LIQUIDACIÓN  
**Demandado:** UAE DIAN  
**Temas:** Renta 2009. Desconocimiento de costos por compra de oro.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 17 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda (numeral primero) y condenó en costas a la parte demandante (numeral segundo)<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412013000079 del 16 de julio de 2013, la DIAN modificó a C.I. Mineros Exportadores S.A. En Liquidación, la declaración de renta del año gravable 2009, en el sentido de desconocer el costo de ventas declarado por compra de oro, al encontrar que las transacciones con sus proveedores fueron simuladas; determinar un impuesto a cargo de \$36.535.109.000; imponer sanción por inexactitud de \$58.060.592.0000 (160% del mayor impuesto determinado)<sup>2</sup>.

El anterior acto fue confirmado en reconsideración por la Resolución nro. 900.272, del 8 de agosto de 2014<sup>3</sup>.

**DEMANDA<sup>4</sup>**

C.I. MINEROS EXPORTADORES S.A. EN LIQUIDACIÓN, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

1. Que se declare la nulidad parcial de la liquidación oficial renta de sociedades y/o naturales nro. 042412013000079 de 16 de julio de 2013, por medio de la cual se ha modificado la declaración de renta correspondiente al año gravable 2009, de la sociedad C.I. Mineros Exportadores S.A. La pretensión es parcial porque no se ataca la decisión correspondiente a exonerar de multa al representante legal de la sociedad como está consignado en la parte decisoria del acto administrativo.

<sup>1</sup> Fol. 1346, c.p. 2.

<sup>2</sup> Fols. 71 a 141, c.p. 1.

<sup>3</sup> Fols. 147 a 182, c.p. 1.

<sup>4</sup> Aunque en la liquidación oficial de revisión la DIAN también impuso sanción al representante legal de C.I. Mineros, esta sanción no fue demandada, pues la demanda fue promovida únicamente por dicha sociedad.

<sup>5</sup> Fols. 4 y 5 c.p. 1.



2. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 900.272 de agosto 8 de 2014, por medio de la cual la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración que oportunamente interpuso contra la liquidación oficial antes mencionada. Esta resolución se me notificó personalmente, como representante legal de C.I Mineros Exportadores S.A., el 13 de agosto de 2014.
3. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se determine que la sociedad C.I. Mineros Exportadores S.A., hoy en liquidación, no está obligada a cancelar ningún valor por concepto de impuestos, sanciones e intereses como consecuencia de la modificación de la declaración privada, realizada mediante la liquidación cuya nulidad se invoca.
4. Se determine que la declaración privada correspondiente a RENTA del año 2009 presentada por la contribuyente C.I. Mineros Exportadores S.A., hoy en liquidación, queda en firme.
5. Que, si para el momento de la sentencia se ha iniciado proceso de cobro, se ordene el levantamiento de medidas cautelares o inscripciones en los bienes sujetos a registro, y si ya se ha hecho efectivo el pago, se ordene la devolución de los dineros cancelados o cobrados coactivamente, debidamente actualizados y con los correspondientes intereses de mora, a la tarifa establecida en el Estatuto Tributario, para la devolución de dineros.
6. Solicito a esa Honorable Corporación, la liquidación de costas, agencias en derecho, porque el restablecimiento del derecho debe ser de manera integral.

La sociedad demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 495, 683, 684-1, 742, 743, 744, 745 y 771-2 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículos 3, 35 y 59 del CCA.
- Artículos 3 y 42 del CPACA.

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>6</sup>:

**1. Los costos de venta por compra de oro están demostrados.** La DIAN acepta que la sociedad obtuvo ingresos durante el año gravable 2009 por exportación de oro a su cliente en Suiza, pero de forma contradictoria, no acepta los costos por la previa y necesaria compra del metal que debió hacer a sus proveedores para realizar dicha exportación, argumentando que hubo simulación. Sin embargo, dichas compras son reales y están amparadas en la contabilidad, en soportes externos (facturas) y en pruebas certeras, como el pago a los beneficiarios y el reintegro de divisas por exportaciones, que se realizó por el mercado cambiario, así como los documentos que la sociedad le exigía a los proveedores para efectuar legalmente la compra.

No puede pretender la DIAN que el oro «*le cayó del cielo*» a la contribuyente y que la obtención de ingresos no tenga costos asociados. El oro exportado estuvo a disposición de la DIAN y fue inspeccionado físicamente por la DIAN y la policía antinarcóticos y los DEX (documentos de exportación) definitivos fueron verificados por la División de Gestión de Operación Aduanera.

<sup>6</sup> Fols. 6 a 66, c.p. 1.



El hecho de que los proveedores sean omisos o presenten inexactitudes en sus declaraciones o no hayan sido ubicados por la DIAN no es imputable a la contribuyente porque la responsabilidad es independiente y por ello, tal circunstancia no puede ser prueba en contra de la actora, como tampoco los testimonios de los proveedores, dado que no se convocó a la sociedad para que pudiera contrainterrogarlos, en abierta contradicción de los principios de publicidad y contradicción de la prueba y, en todo caso, estos aseveraron haber realizado las operaciones desconocidas por la administración, lo que denota que la DIAN valoró parcialmente estas pruebas, tomando de ellas únicamente lo que perjudicaba a la demandante y omitiendo lo que le favorecía.

**2. Son procedentes las deducciones declaradas.** Los **gastos de personal** rechazados (\$17.300.293) corresponden a bonificaciones ocasionales otorgadas por mera liberalidad, por lo que, contrario a lo determinado por la DIAN, no es exigible el requisito previsto en el artículo 108 del ET para su deducibilidad (pagos de aportes a la seguridad social y parafiscales), por no corresponder a pagos salariales. Por tanto, estos gastos deben aceptarse.

También debe aceptarse la **deducción por impuesto sobre vehículos** (\$5.851.109) dado que recae sobre automotores de propiedad de la sociedad utilizados en la actividad productora de renta y, por tanto, reúne los requisitos del artículo 107 del ET.

Por la misma razón, debe aceptarse la **deducción del impuesto de alumbrado público**. Además, la DIAN no motivó el desconocimiento, lo cual impidió el derecho de defensa de la contribuyente.

Por último, la contribuyente llevó una deducción por diferencia en cambio (\$1.168.408,760) la cual rechazó la DIAN parcialmente (\$89.478.117) por supuestamente no estar contabilizada y soportada. No obstante, esta se encuentra debidamente soportada, por lo que procede su reconocimiento.

Por todo lo anterior, los actos demandados adolecen de falsa motivación, violación de los derechos al debido proceso y a la defensa y violación de los principios de la buena fe, justicia y equidad tributaria.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así<sup>7</sup>:

**1. Debe mantenerse el rechazo de costos de venta.** La DIAN concluyó que la demandante simuló las operaciones de compra de oro, porque la falta de capacidad económica de los proveedores para llevar a cabo tan cuantiosas operaciones de compraventa del metal quedó plenamente establecida en el expediente, a través de múltiples indicios que no fueron desvirtuados por la actora, tal como puede leerse en los actos demandados. A pesar de que la contabilidad registra las compras y se exhibieron soportes externos, como facturas, quedaron plenamente refutadas las operaciones económicas que estos medios de prueba amparan.

De acuerdo con lo anterior, los actos demandados contienen una explicación seria y acorde con las pruebas recaudadas, sin que el desconocimiento de los costos, basado en gran cantidad de indicios, haya sido desvirtuado. Además, se garantizó a la actora el debido proceso y el derecho a la defensa y no se le están adjudicando hechos de

<sup>7</sup> Fols. 658 a 711, c.p. 1.



terceros o la responsabilidad de estos a la demandante, solo que, tales hechos y los demás, valorados en su conjunto, demuestran que las operaciones de compra de oro no fueron reales.

La prueba testimonial se practicó debidamente. Los elementos de prueba fueron valorados conforme a la sana crítica. Y si bien la demandante aportó las facturas y demás documentos relacionados con sus proveedores, no son suficientes, pues la apariencia de formalidad contrasta con las inconsistencias halladas.

No hubo pronunciamiento frente a los demás cargos planteados contra las deducciones.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda promovida por C.I. Mineros Exportadores y condenó en costas la parte demandante por lo siguiente<sup>8</sup>:

La administración cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para verificar la veracidad de las declaraciones, por lo que, una vez desvirtuada la veracidad de los hechos declarados y planteada la glosa, es deber del contribuyente demostrar los hechos declarados y la improcedencia de la glosa, en este caso, los costos y deducciones rechazados, así como la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

Los documentos recaudados en las labores de fiscalización, los indicios establecidos por la DIAN, que no fueron desvirtuados, y los testimonios rendidos por los proveedores dentro del procedimiento administrativo demuestran la inexistencia de los costos declarados, aunque las operaciones de compra de oro tengan apariencia de auténticas y legales. Los testimonios rendidos en la audiencia de pruebas por Libardo Gelves Rodríguez, Luis Ariel Gómez Vargas, Santiago Hernández Plata, José Edilson Orjuela Ruiz, Blanca Lucy Moreno Delgado y Jorge Eduardo Moreno Delgado ponen en evidencia que las manifestaciones y señalamientos de la demandante contra la actuación demandada no están llamados a prosperar.

Las operaciones comerciales reportadas por la demandante son inexistentes, pues, si bien se efectuaron exportaciones de oro, el material exportado «*no pudo ser obtenido por los proveedores*», pues no se allegaron soportes de la procedencia de este metal y revisadas las declaraciones de renta de los proveedores, muestran que no contaban con los recursos o capacidad económica para realizar las transacciones por sumas tan cuantiosas, como las declaradas. Además, no fue posible ubicar a algunos proveedores para verificar la veracidad de las operaciones.

Aunque el demandante aportó las facturas con el lleno de los requisitos legales y otros documentos, como comprobantes de egreso y cheques, los indicios y demás pruebas recaudadas por la DIAN les restaron valor probatorio a estos medios de prueba, dado que quedó establecida con certeza «*la inexistencia o no realización efectiva y real de las operaciones comerciales entre la sociedad accionante y sus proveedores*». En ese entendido, correspondía a la actora la carga de la prueba de la existencia real de las transacciones comerciales.

<sup>8</sup> Fols. 1322 a 1347, c.p. 2.



Dado que se demostró la inexistencia de las operaciones, es procedente el desconocimiento de los costos y, en consecuencia, la imposición de la sanción por inexactitud, de modo que se niegan las pretensiones y por ser parte vencida se condena en costas a la parte demandante.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia por lo siguiente<sup>9</sup>:

Contario a lo sostenido por el Tribunal, la DIAN no desvirtuó los documentos que respaldan las operaciones de compra de oro de la demandante a los proveedores, su pago a través de cheques, según lo certifica el banco, la procedencia del mineral, según certificaciones de las alcaldías de los municipios de origen, el descuento del gravamen de las regalías que se hizo a cada proveedor y se consignó en favor del Ingeominas y la exportación del mineral. Tan solo corresponden a especulaciones contrarias al principio de buena fe que el Tribunal validó, como es el caso de que algunos proveedores fueran familiares, como si esto estuviera prohibido por la ley o fuera motivo de sospecha sin indicio alguno.

La falta de localización de los proveedores tampoco puede ser indicio en contra de la sociedad, toda vez que estas diligencias se llevaron a cabo tiempo después de realizadas las operaciones rechazadas por la DIAN y no para la época de los hechos, como tampoco puede serlo la falta de actualización del RUT y el registro mercantil de los proveedores, los cuales estaban vigentes y actualizados para cuando las operaciones de compraventa de oro tuvieron lugar o la devolución de los correos de citación enviados a las direcciones registradas en el RUT. En todo caso, estas situaciones no le son adjudicables a la contribuyente, sino al tercero, ni es objeto de este proceso la exactitud de las declaraciones tributarias de los proveedores. Y, aunque la señora Luz Liliana Toscano Duarte señaló que no vendió oro a la sociedad demandante, posteriormente dijo que sí lo había vendido.

La actora no debe cargar con la omisión o las inexactitudes de los proveedores, dado que la responsabilidad es personal e individual. Por lo mismo, la baja rentabilidad en las operaciones declaradas por proveedores tampoco puede ser indicio en su contra.

En todo caso, la supuesta falta de capacidad económica de los proveedores se explica porque era un negocio rotativo, de modo que no se requerían grandes cantidades de efectivo para realizar las operaciones de miles de millones, dado que la compra se realizó durante todo el año, pues *«se vendía y con el precio de la venta el proveedor volvía a adquirir material para vender y así sucesivamente una vez por semana o periódicamente, lo que generaba grandes sumas»*. Además, al rendir los testimonios, los proveedores confirmaron la veracidad de las transacciones, cuantías, formas de pago y los documentos soporte de las transacciones. Asimismo, es viable que los proveedores ocultaran al fisco su capacidad económica por distintas razones. No es cierto que estas personas y la contribuyente estuvieran obligadas a retener. Tal obligación quedó establecida solo a partir del año 2011, mediante el Decreto 4868 de 2011.

Es de aclarar que la DIAN archivó los procesos que adelantaba contra la demandante por concepto de IVA del año 2010 y el aduanero, al verificar que las exportaciones se realizaron. También archivó el proceso cambiario, al corroborar que los dineros se canalizaron por el mercado cambiario.

<sup>9</sup> Índice 3, Samai.



Por último, no se tuvo en cuenta que la demandante actuó de buena fe en la compra del oro a sus proveedores, a quienes les exigió estar inscritos en el registro mercantil y en el RUT, presentar la cédula de ciudadanía, informar el municipio del que provenía el oro, suscribir, con huella dactilar, todas las facturas con el lleno de los requisitos legales y en ellas declarar que sus recursos provenían de actividades lícitas, en cumplimiento de la Circular 061 de 1996 de la Superbancaria, así como liquidar las regalías con destino a Ingeominas, sin que pudiera exigirles la exhibición de las declaraciones de renta, por tratarse de información reservada.

No hubo cargo de apelación en relación con el rechazo de deducciones determinado en los actos demandados.

Por último, señaló que no procede la condena en costas porque no fueron probadas.

### TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

No hubo oposición al recurso de apelación por parte de la demandada, durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA. Y el Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6 de esa misma norma.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala determina si son procedentes los costos de venta por compra de oro declarado por la actora en el año gravable 2009.

La Sala modifica la sentencia apelada, de acuerdo con el siguiente análisis:

**1. Procede el desconocimiento de costos.** En la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009, la demandante declaró \$109.847.827.000 por concepto de costos de ventas, los cuales fueron desconocidos en su totalidad por la DIAN, tras considerar que las operaciones de compra de oro realizadas por la demandante a proveedores fueron simuladas, ya que estos no tenían capacidad económica para llevar a cabo operaciones económicas por varios miles de millones de pesos.

Para decidir el caso, la Sala reitera, en cuanto resulte aplicable, el fallo del 16 de julio de 2020, que decidió un asunto similar entre las mismas partes, pero relacionado con el año gravable 2010<sup>10</sup>, para lo cual, hace las siguientes precisiones:

El artículo 772 del ET establece que la contabilidad constituye prueba a favor del contribuyente «*siempre que se lleve en debida forma*», esto es, cuando cumple los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del ET, entre estos, el «*mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras*» (art. 773 num. 1); (ii) «*reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural*» (art. 774 num 3) y (iii) «*no haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley*» (art. 774 num. 4).

Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable es, por excelencia, la principal prueba en materia tributaria, pero no la única, toda vez que esta puede ser desvirtuada total o parcialmente por la administración tributaria, a través de otros medios probatorios recopilados en ejercicio de las «*amplias facultades de fiscalización*»

<sup>10</sup> Exp. 23220, C.P. Milton Chaves García.



*e investigación» a que hace referencia el artículo 684 del ET. De modo que ciertos hechos económicos de la contabilidad de los que nutren las declaraciones tributarias pueden ser reconfigurados, una vez establecida su verdadera esencia y realidad, a través de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o procesales, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (art. 742 del ET), sin que ello implique, como se anotó, desconocer globalmente la contabilidad<sup>11</sup>.*

Una vez reconfigurados los hechos económicos declarados por parte de la administración tributaria que dan lugar a una nueva determinación tributaria, corresponde, en consecuencia, al contribuyente desvirtuar las glosas impuestas, para lo cual puede recurrir a los distintos medios de prueba a que se hizo referencia, siempre que estos cumplan los postulados del artículo 743 del ET, que al efecto dispone que *«la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica»<sup>12</sup>.*

Por ello, aunque procedencia de costos está supeditada a que se soporten en facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del ET (art. 771-2 del ET), la eficacia probatoria de estos documentos, así como la contabilidad, no es absoluta, comoquiera que, como se anticipó, la administración puede desvirtuar la operación económica que estas pruebas entrañan, a través de otros medios de prueba previstos en la ley, por lo regular, los indicios, que resultan útiles e idóneos a la administración en los casos en que tales operaciones sean simuladas o inexistentes, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no existirá evidencia directa que demuestre su irrealidad<sup>13</sup>, razón por la cual la demostración de ese hecho deba someterse a la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP) y, en consecuencia, la eficacia de los medios de convicción aportados para ese fin dependerá *«de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica»* (artículo 743 del ET).

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala ha sido enfática en señalar que los actos administrativos proferidos por la administración en ejercicio de las facultades de que trata el artículo 684 del ET, cuya motivación fáctica está fundamentada en la existencia de indicios así contruidos, en principio, no tendrían por qué estar viciados de nulidad considerando el medio de prueba empleado para llegar a las conclusiones que formula<sup>14</sup>. En tal evento, atendiendo al principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 167 del CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables), pues es quien los invoca a su favor<sup>15</sup>, con la exhibición, desde luego, de nuevas pruebas que respalden la realidad de la operación económica o través de la demostración de que la calificación de los hechos realizada por la administración es equivocada o contraria a la realidad. Es así porque, como lo ha entendido la Sala, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de

<sup>11</sup> Sentencia del 30 de Junio de 2022, exp. 25997, C.P. Milton Chaves García.

<sup>12</sup> Sentencia del 30 de Junio de 2022, exp. 25997, C.P. Milton Chaves García.

<sup>13</sup> Sentencia del 5 de agosto de 2021, exp. 22478, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>14</sup> Cfr. exp. 24827.

<sup>15</sup> Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 21852, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto<sup>16</sup>.

En aplicación de la anterior línea jurisprudencial, la Sala pasa a verificar si en el caso en estudio se encuentran debidamente acreditadas las operaciones cuya existencia se debate, para lo cual tiene por probados los siguientes hechos:

C.I. Mineros Exportadores S.A., reportó operaciones de compra de oro con los siguientes proveedores:

#	Proveedor	Valor
1	Jackeline Niño Guerra	\$18.281.366.459
2	Helmer Soler Mejía	\$12.378.264.132
3	Santiago Hernández Plata	\$10.846.384.197
4	Carlos Armín Arias Arias	\$9.912.902.796
5	Walter Emilio Peinado Centeno	\$7.885.901.157
6	Deniris Peinado Centeno	\$6.619.752.274
7	Luz Liliana Toscano Duarte	\$6.591.390.711
8	William Peinado Centeno	\$4.257.719.417
9	Hermes Daniel Peinado Centeno	\$4.068.855.808
10	David Fernando Oyuela Gómez	\$3.379.287.034
11	Claudia María Gómez Galvis	\$2.339.762.376
12	Jorge Armando Luna	\$2.008.978.968
13	Pedro Abel Rodríguez Durán	\$2.000.893.859
14	Soler Prada Rubén Fernando	\$1.981.658.559
15	David Augusto González Jácome	\$1.904.870.478
16	Blanca Lucy Moreno Delgado	\$1.895.507.154
17	Alfonso Peinado Centeno	\$1.839.121.006
18	Rafael Eduardo Ramírez Sierra	\$1.752.108.139
19	Jorge Eduardo Moreno Delgado	\$1.502.912.256
20	Roque Julio Quintero Cárdenas	\$1.290.751.494
21	Juan Eduardo Anchila Miranda	\$1.264.363.105
22	Aydee García Badillo	\$1.070.738.812
23	Deivy Luna Otero	\$1.044.102.112
24	Juan Eduardo Anchila Martínez	\$902.828.393
25	Libardo Gelves Rodríguez	\$793.288.952
26	Empresa Minera Reina de Oro Ltda.	\$731.911.196
27	José Edilson Orjuela Ruíz	\$716.215.470
28	Luis Ariel Gómez Vargas	\$710.333.885
29	Sociedad Minera Trompetero Ltda.	\$461.729.458
30	Sociedad Minera La Provincia Ltda.	\$457.188.467
31	La Elsy Ltda.	\$363.675.415
32	Gustavo Durán Luna	\$285.118.027
33	Migdalia Torres Osma	\$273.444.201
34	Alfonso Solano Rojas	\$272.037.962
35	Mina el Oasis del Líbano Ltda.	\$125.239.106
36	Milton Oliverio Quiñonez Cáceres	\$90.534.182
37	Compañía Minera Los Delirios Ltda.	\$32.699.682
38	Sociedad Minera La Plata Ltda.	\$12.378.104
39	Sociedad Minera Tajo Abierto Ltda.	\$7.688.437
<b>TOTAL</b>		<b>\$112.354.903.240</b>

Del anterior total, en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, la demandante registró en el renglón “costo de ventas”, el valor de \$109.847.827.000<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Cfr. exp. 24827.

<sup>17</sup> Aunque se reportaron compras de oro por \$112.354.903.240, cifra que es superior a los ingresos brutos operacionales (\$111.827.985.000), en la declaración sólo se llevó el valor de \$109.847.827.000 por concepto de costos de venta (compra de oro).





En los actos demandados, se propuso el desconocimiento total de los costos, basado esencialmente en la falta de capacidad económica de los proveedores para realizar las operaciones de compraventa de oro en las cuantías declaradas por la demandante, conclusión a la que llegó luego de analizar los siguientes indicios comunes:

(i) Falta de capacidad económica de los proveedores para realizar operaciones que iban de los \$1.000.000.000 a los \$18.000.000.000; (ii) inexistencia de inventarios y de operaciones celebradas con terceros distintos a C.I. Mineros Exportadores S.A.; (iii) bajísima o nula disponibilidad de efectivo al cierre del ejercicio 2008, para afrontar las operaciones de compra de oro del año siguiente (2009); (iv) bajo margen de utilidad declarado (0.5%) que no le proveía liquidez suficiente para compra de oro; (v) las citaciones enviadas a proveedores fueron devueltas en su mayoría, pero se presentaron a la administración tributaria; (vi) inconsistencias y contradicciones en los testimonios rendidos por los proveedores con la realidad fáctica establecida por la DIAN o con lo denunciado en sus respectivas declaraciones del IVA o de renta; (vii) varios de los proveedores son omisos en renta; (viii) ninguno de los proveedores fue capaz de demostrar la procedencia del supuesto oro comprado por la demandante; (ix) varios de los proveedores son familiares [los Peinado Centeno (cinco personas) y los Moreno Delgado (dos personas)] y ninguno pudo ser ubicado con los datos del RUT; (x) el RUT de la mayoría de los proveedores no ha sido actualizado y las comunicaciones enviadas fueron devueltas por el correo, por las causales “*dirección incorrecta*” o “*dirección errada*”; (xi) la mayoría de los proveedores no ha renovado la matrícula mercantil desde el año 2008; (xii) proveedores que manifestaron nunca haber vendido oro a C.I. Mineros (caso Luz Liliana Toscano Duarte y William Peinado Centeno); (xiii) proveedores a quienes se les desconocieron costos de venta declarados por falta de soporte de compra de oro que luego vendieron a C.I. Mineros; (xiv) los proveedores no aportaron los soportes de los pagos recibidos a pesar de “las cuantías tan grandes”; (xv) el patrimonio bruto de los proveedores declarantes nunca superó los \$150.000.000 aunque realizaron transacciones que iban hasta los \$18.000.000.000; (xvi) en las compras, ni la investigada ni sus proveedores practicaron la retención en la fuente estando obligados; (xvii) a pesar de que el negocio es en extremo riesgoso y se requiere de custodia y garantía, no se advirtieron medidas de seguridad suficientes; (xviii) cuatro de los proveedores figuran en el SISBÉN, según reporte del Fosyga, pesar de las supuestas cuantiosas ventas; (xix) muchos de los proveedores no estaban bancarizados (no poseían cuentas bancarias).

Estos indicios son comunes a los 39 proveedores, dado que fueron individualizados e identificados uno por uno por parte de la DIAN, pero, por estimarlo suficiente, la Sala trae a colación solo casos puntuales de varios de estos proveedores, que son indicativos de las inconsistencias halladas, como se ve a continuación:

**1. Jackeline Niño Guerra.** Compras reportadas **\$18.281.366.459**. Rindió testimonio ante la administración el 10 de abril de 2013 y, a pesar de las cuantiosas ventas de oro, señaló que desde hacía dos años (desde el 2011) se dedicaba a la modistería. Que solo conservó los documentos soporte de compra de oro efectuado por ella hasta el año 2010, por lo que no tenía ninguna información de sus proveedores. Que su flujo mensual de efectivo para el año 2009 era de \$10.000.000 y su patrimonio por igual valor y que no obtuvo ganancias sino pérdidas, por lo cual se retiró de la actividad. Que poseía una cuenta corriente en Bancolombia de la que no recuerda su número. Manifestó que trabajaba con recursos propios, lo cual contrasta con lo reportado por C.I. Mineros Exportadores S.A. de que le hacía anticipos.



No obstante, la información reportada por CIFIN y por terceros no evidencia que exista una cuenta corriente a su nombre y en la declaración de renta del año 2009, la señora Jackeline Niño Guerra refleja un capital de \$2.950.000, «*sin que además contara con inventarios disponibles, ni un margen de rentabilidad [que supuestamente era del 0.5%] que le generara una mayor capacidad económica o flujo de efectivo, lo que indica que [el valor de \$2.950.000] se tendría que haber rotado 6.197.07 veces para haber podido realizar ventas en el año de ascenden al valor de \$18.281.366.459*»<sup>18</sup>. Además, la señora Niño Guerra está en el régimen subsidiado de salud, esto es, sin aparente capacidad para aportar al régimen contributivo.

**2. Helmer Soler Mejía.** Compras reportadas \$12.378.264.132. El correo citatorio fue devuelto. Compareció a testificar conminado por el representante legal de C.I. Mineros. No pudo demostrar la procedencia del oro presuntamente vendido a la referida sociedad. Señaló contar con un patrimonio líquido de \$100.000.000 lo cual no está acorde con el valor de las operaciones. La sociedad señaló que le daba anticipos, pero el testigo señaló que trabajaba con dinero propio. Tiene cuantiosas deudas tributarias, lo cual respalda su falta de capacidad económica.

**3. William Peinado Centeno.** Compras reportadas \$4.257.719.417. El oficio citatorio enviado a la dirección del RUT fue devuelto por el correo, pero acudió a la DIAN avisado por terceras personas. A pesar del cuantioso negocio aparentemente llevado a cabo con la sociedad demandante, en el testimonio rendido el 10 de abril de 2013 señaló inicialmente que en la actualidad se dedicaba «*a lo que salga, como en la albañilería*» y que en el año 2009 había trabajado en vigilancia. Que para ese mismo periodo su capital era de cinco millones, provenientes de un préstamo de su mamá y que no poseía cuentas corrientes o bancarias para la época. No presentó declaración de renta en el año 2009, aunque sí las declaraciones de IVA por los bimestres 5 y 6, por valor de \$1.232.942.000 y \$1.157.228.000, aunque manifestó no ser declarante de IVA.

Sin embargo, los funcionarios de la DIAN le exhibieron las facturas supuestamente expedidas por él, ante lo cual cambió su versión aduciendo una aparente confusión en el tiempo y que en el año 2009 compraba uno o dos kilos oro por semana, de contado o a crédito y que lo transportaba escondido, pero que no poseía ningún documento que respaldara esta versión ni recordaba a quién le compraba el mineral, que C.I. Mineros le pagaba con cheques que cobraba por ventanilla y que su flujo de efectivo era del orden de \$150.000.000; que no poseía cuenta corriente ni bancaria. No obstante, la administración tributaria corroboró con el conjunto residencial Torres de Caledonia, barrio Coaviconsá, municipio El Poblado de Girón (Santander) que durante el año 2009 el señor William Peinado Centeno se había desempeñado como vigilante en ese conjunto, confirmando con ello que no se dedicó a la compra de oro.

**4. Carlos Armín Arias Arias.** Compras reportadas \$9.912.902.796. El aviso citatorio enviado a la dirección registrada en el RUT fue devuelto. En la visita realizada al lugar, los vecinos manifestaron no conocerlo. Tiene deudas tributarias vencidas. En el testimonio rendido ante la administración manifestó que en el año 2009 no poseía patrimonio, que no tenía bienes y que poseía un capital pequeño con el que trabajaba. Manifestó incapacidad para demostrar la procedencia del oro comprado supuestamente a mineros, ya que estos no quisieron firmar ningún papel.

**5. Santiago Hernández Plata.** Compras reportadas \$10.846.384.197. No se logró ubicar en la dirección del RUT. No demostró la procedencia del oro. Manifestó no

<sup>18</sup> Fol. 89, c.p. 1.



manejar cuentas bancarias. Obtuvo un margen de rentabilidad declarado del 0.1% lo cual le otorgaba una utilidad demasiado baja para llevar a cabo la cuantiosa operación de compra y, por ello, según indicó la DIAN, debía rotar su capital 10.781 veces para poder realizar sus compras.

**6. Walter Emilio Centeno Peinado.** Compras reportadas: \$7.885.901.157. No pudo ser ubicado en su dirección de registro. Su patrimonio líquido declarado en el periodo 2009 fue de \$98.000.000 y en el 2008, fue de \$88.000.000, con un efectivo de \$40.000.000, completamente insuficiente para afrontar las cuantiosas compras de oro. Su supuesta rentabilidad en el negocio fue el 0.3%, lo que sugiere, según cálculos de la DIAN, que debiera rotar 17.101 veces su capital. Asimismo, debe a la DIAN impuestos por \$62.968.128.000, en gran parte del año gravable 2007, como consecuencia de habersele rechazado costos, los cuales no logró demostrar porque hubo simulación.

**7. Luz Liliana Toscano Duarte.** Compras reportadas: 6.591.390.711. Al rendir testimonio, señaló que quien había atendido una diligencia anterior era su mamá y no ella, oportunidad en la que afirmó no haber vendido a C.I. Mineros, porque se dedicaba a oficios varios, pero cuando la DIAN le exhibió su firma dijo que sí era de ella y que no recordaba la diligencia anterior.

La administración analizó estos testimonios y los demás recaudados, así como las restantes pruebas recopiladas, en las que figuran, entre otras, las declaraciones del impuesto sobre las ventas [6B] y de renta del año gravable 2009 y los libros de contabilidad de la demandante y los soportes correspondientes; las declaraciones tributarias [renta y ventas 2008 y 2009] presentadas por los proveedores, para determinar si los proveedores contaban con el flujo de efectivo suficiente para efectuar las operaciones de compraventa de oro reportadas en sus declaraciones tributarias, el capital de trabajo disponible para desarrollar esa actividad [inventario a 31 de diciembre de 2009] y el margen de rentabilidad obtenido en las operaciones realizadas en el año 2010.

De dicho análisis, como queda en evidencia de los casos puntuales traídos a colación, la administración encontró que los proveedores «*presentan un comportamiento atípico*» que contrasta con la realidad o no es propio del giro normal de la compraventa de oro, actividad que requiere de una alta disponibilidad de dinero en efectivo, más aún cuando las transacciones oscilan, en la mayoría de los casos, entre los \$1.000.000.000 y \$18.000.000.000. En los casos analizados, la administración halló patrones comunes, como que, los proveedores no contaban con capital de trabajo, la disponibilidad de efectivo era muy baja, al igual que su margen de rentabilidad, eran personas que no estaban bancarizadas, eran no declarantes o los que declaraban tenían cuantiosas deudas tributarias porque no pagaban sus impuestos, no se podían ubicar en sus direcciones del RUT, no pudieron explicar el origen del metal, algunos dijeron no recordar las operaciones celebradas con C.I. Mineros, esto es, contradicciones, respuestas evasivas, incoherencias e inexactitudes que le restan valor probatorio a las versiones rendidas, por lo que concluyó que los proveedores no contaban con capacidad económica para realizar las transacciones declaradas, esto es, determinó la simulación en la compra de oro realizada por la sociedad demandante, aunque no estableció la irrealidad total de la operación económica, porque mantuvo el reconocimiento de las ventas de oro que realizó la sociedad.

De forma insistente, la demandante ha planteado que como las exportaciones de oro declaradas en el año gravable 2009 fueron reales, igualmente lo tienen que ser las



compras de ese material, porque este «*no le cayó del cielo*», puesto que para vender necesariamente se tiene que comprar.

Al respecto, la Sala advierte que el valor de las exportaciones de oro declaradas en el denunciario rentístico no es asunto discutido por las partes, por lo que no se hará pronunciamiento adicional sobre las declaraciones de exportación, la inspección a la mercancía o los ingresos que de estas se derivaron<sup>19</sup>. En efecto, lo que se discute es la realidad de las compras de oro efectuada por la demandante, dado que la administración no pone en duda las exportaciones del metal, sino la procedencia de este.

Sostiene la parte actora que el costo de ventas es deducible, toda vez que las compras están debidamente registradas en la contabilidad y soportadas con las respectivas facturas con el lleno de los requisitos legales. Que fueron pagadas mediante cheques girados al primer beneficiario, cobrado por este. Además, que las compras están respaldadas con los comprobantes de egreso con firma y huella del proveedor y que pidió a los proveedores certificación de los alcaldes del lugar en el que aquellos realizaban su actividad comercial, certificado de la cámara de comercio, el RUT y certificación expedida por cada proveedor de que las ventas son producto de actividades lícitas, cédula de ciudadanía. Además, que figuran las declaraciones rendidas bajo juramento en la DIAN en las que «*los deponentes reconocen haberle vendido el material aurífero a CI Mineros Exportadores S.A.*».

La Sala precisa que el objeto del proceso es la procedencia o no del costo de ventas declarado y que si bien, como se indicó, el artículo 771-2 del ET exige que los costos estén soportados en facturas o documento equivalente con el lleno de los requisitos legales, la facultad fiscalizadora de la DIAN, como se anticipó, le permite desvirtuar la eficacia probatoria de la contabilidad y demás documentos que se aporten, mediante otros medios de prueba, directos o indirectos, como los indicios, que no estén prohibidos por la ley.

Para la Sala, el análisis de las pruebas recaudadas por la administración le resta credibilidad a la contabilidad y a la prueba documental en la que insiste la demandante, pues acredita que los presuntos proveedores no realizaron las operaciones dado que no contaban con la capacidad económica para efectuarlas en la magnitud de la cuantía declarada, hecho no desvirtuado por la demandante. Además, aunque algunos de los declarantes aceptaron que sí realizaron las operaciones, la evidencia documental de su realidad económica resta veracidad a la versión rendida. Asimismo, no suministraron información que respalde sus afirmaciones y permita verificar la realidad de las compras de las que se derivan los costos discutidos.

Es de anotar que la actora no acreditó, por otros medios de prueba, las operaciones realizadas con sus proveedores, pues se limitó a fundamentar la pretendida nulidad de la liquidación oficial de revisión de renta del año gravable 2009, en la afirmación de que su contabilidad no ha sido desvirtuada, que las facturas contabilizadas reúnen los requisitos legales, que además aportó otros documentos que respaldan las operaciones y que en la declaración rendida bajo juramento, los proveedores aceptaron las transacciones.

Y aunque C.I. Mineros señala que exigió a sus proveedores estar inscritos en el registro mercantil y en el RUT, presentar la cédula de ciudadanía, informar el municipio

<sup>19</sup> En igual sentido se decidió este punto en la sentencia del 16 de julio de 2020, exp. 23220, C.P. Milton Chaves García.



del que provenía el oro, suscribir, con huella dactilar, todas las facturas con el lleno de los requisitos legales y en ellas declarar que sus recursos provenían de actividades lícitas, en cumplimiento de la Circular 061 de 1996 de la Superbancaria, es lo cierto que la administración determinó que, el RUT estaba desactualizado y que la información en él registrada presentaba inconsistencias, dado que ninguno de los proveedores fue hallado en la dirección del domicilio registrado y la matrícula mercantil no presentaba renovación para el año fiscalizado. Y si bien la actora dice que los proveedores manifestaron que el oro provenía de actividades lícitas, en todo caso ni siquiera la operación económica de compra de oro quedó acreditada. En todo caso, la identidad de los presuntos proveedores no es asunto que la administración haya puesto en duda, puesto que estos están plenamente identificados. Lo que se cuestiona es la realidad de las operaciones económicas que celebraron con C.I. Mineros Exportadores y ha quedado suficientemente probado, a través de indicios, que estas personas no tenían capacidad económica para llevar a cabo dichas operaciones.

La magnitud de las compras declaradas frente a la capacidad económica de los proveedores, que no fue desvirtuada, refleja la simulación de las operaciones formalmente registradas en la contabilidad y declaradas para obtener un menor impuesto a cargo. Inclusive, la Sala advierte el patrón de la baja rentabilidad es replicado también en la sociedad demandante, dado que las operaciones de compra de oro registradas contablemente (\$112.354.903.240) son mayores a los ingresos operacionales (venta de oro) declarados (\$111.827.985.000), lo cual no es acorde con la actividad.

Las declaraciones rendidas por los proveedores, tanto en sede administrativa como judicial, no desvirtúan la situación económica de los proveedores. Por el contrario, corroboran que, para el momento de los hechos, su capacidad económica contrasta con el valor de las operaciones, sin que existan razones o pruebas suficientes que acrediten la existencia real de las transacciones.

Como se anticipó, la DIAN verificó las operaciones de todos los proveedores hallando las inconsistencias relatadas, que en su mayoría son comunes a todos ellos. Estas se encuentran suficientemente documentadas en los actos demandados y fueron analizadas y valoradas por el Tribunal y por la Sala, determinando la irrealidad de las operaciones de compra de oro. Al respecto, se advierte que la sociedad demandante insiste en las mismas pruebas y argumentos de sede administrativa y primera instancia sin que, en realidad, en esta instancia aporte nuevos elementos de convicción que desvirtúen lo determinado en los actos enjuiciados y lo decidido por el Tribunal.

En efecto, las pruebas en las que se ampara la actora respecto a cada uno de los proveedores fueron desvirtuadas por la DIAN y el Tribunal también les restó fuerza probatoria en consideración a la gran cantidad de indicios encontrados, que la sociedad actora no supo explicar ni desvirtuar. Por el contrario, la Sala estima que estos indicios determinan, con suficiencia, la simulación de las operaciones de compra de oro y C.I. Mineros Exportadores no demostró lo contrario.

También insiste la parte apelante insiste en que no es responsable por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores ni por las conductas omisivas o irregulares de estos, además, que el objeto de este proceso no es la veracidad de las declaraciones tributarias de sus proveedores.



En los procesos de fiscalización no se pretende exigir a los contribuyentes obligaciones adicionales a las establecidas por ley, menos respecto de sus proveedores o terceros<sup>20</sup>, sino verificar la realidad de las operaciones. En este caso, las operaciones no existieron en realidad y fueron simuladas con el fin de obtener un menor impuesto a cargo, sin que la modificación oficial de la declaración implique la violación del principio de buena fe o el desconocimiento del alcance de las normas civiles y comerciales que regulan el contrato de compraventa.

Dado que se desvirtuó la realidad de las operaciones de compraventa de oro que se registran en las facturas y demás documentos en que formalmente la demandante las soportó, es procedente el desconocimiento del costo de ventas que dio lugar a la modificación oficial de la declaración de renta del 2009, sin que esta decisión desconozca los principios de buena fe, equidad y justicia tributaria, pues la irrealidad de las operaciones de compra de oro a los proveedores antes mencionados quedó suficientemente documentada, de manera que, la carga de la prueba se invirtió, por lo que correspondía a la demandante desvirtuar cada uno de los indicios planteados en su contra en los actos demandados, o lo que es lo mismo, demostrar la realidad de tales operaciones, lo cual no sucedió. No prospera la apelación.

**2. Sanción por inexactitud.** La Sala advierte que, de acuerdo con la norma vigente para la época de su expedición, en los actos demandados la administración tributaria aplicó una sanción por inexactitud del 160% del mayor impuesto a cargo, aspecto sobre el que el Tribunal no se pronunció.

Ahora bien, en el régimen tributario sancionatorio, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, de conformidad con los artículos 29 de la Constitución Política y 640, parágrafo 5 del ET (modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

El artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 648 del ET y estableció una sanción por inexactitud menos gravosa que la que establecía el artículo 647 del ET, pues dejó de ser el 160% del mayor impuesto a cargo o saldo a favor determinado oficialmente y pasó a ser, por regla general, el 100% de la misma base.

Al igual que lo hecho en anteriores casos<sup>21</sup>, en esta oportunidad, de forma oficiosa, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y fijará como sanción por inexactitud el 100% del impuesto a cargo, teniendo en cuenta que la contribuyente liquidó costos inexistentes.

De acuerdo con lo anterior, la Sala modifica el numeral primero de la sentencia apelada para reliquidar la sanción por inexactitud, lo que conlleva declarar la nulidad parcial de los actos demandados únicamente por esta razón y, en consecuencia, fijar la sanción por inexactitud, en los siguientes términos:

Concepto	Valor
Base para liquidar la sanción (mayor impuesto determinado en los actos demandados)	\$36.287.870.000
Porcentaje de sanción (aplicación del principio de favorabilidad)	100%
Sanción por inexactitud	\$36.287.870.000

<sup>20</sup> Sentencia de 14 de mayo de 2020, exp. 23155, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>21</sup> Ver entre otras, las sentencias del 11 de junio de 2010, exp. 22586, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 25 de febrero de 2021 y del 4 de mayo de 2023, exp. 24412 y 26455, C.P. Milton Chaves García.



**3. Condena en costas.** De acuerdo con la apelación de la actora, se revoca la condena en costas impuesta en primera instancia (numeral segundo). En su lugar, no hay lugar a condenar en costas a la demandante.

Lo anterior, porque conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual «solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación», requisito que no se cumple en este asunto y, por ello, tampoco se condena en costas en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

### FALLA

**1. MODIFICAR** el numeral primero de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

**PRIMERO. DECLARAR** la nulidad parcial de los actos demandados, por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta del año 2009, presentada por la actora. A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud en el equivalente al 100% del impuesto a cargo, de acuerdo con la liquidación efectuada en esta providencia.

**2. REVOCAR** el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

**SEGUNDO.** Sin condena en costas en primera instancia.

**3.** Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidente  
Salvo voto

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**